Impôt sur le revenu

Nouvelles techniques

N° 33 *le 16 septembre 2005*

Cette version est disponible en version électronique seulement.

Dans ce numéro

Revenus gagnés ou réalisés – L'affaire Kruco

Établissement stable – Mise à jour de l'affaire Dudney

La Direction générale de la politique et de la planification produit les *Nouvelles techniques de l'impôt*. Celles-ci sont fournies uniquement à des fins d'information et ne remplacent pas la loi. Si vous avez des commentaires ou des suggestions à formuler sur les sujets traités dans cette publication, veuillez les faire parvenir à l'adresse suivante :

Direction des décisions en impôt
Direction générale de la politique et de la planification
Agence du revenu du Canada
Ottawa ON K1A 0L5

Les *Nouvelles techniques de l'impôt* sont accessibles sur le site Internet de l'Agence du revenu du Canada à **www.arc.gc.ca**.

Revenus gagnés ou réalisés – L'affaire *Kruco*

Le paragraphe 55(2) de la *Loi de l'impôt sur le revenu* (la *Loi*) est une disposition anti-évitement destinée à empêcher l'utilisation de dividendes inter-sociétés libres d'impôt de manière à diminuer le gain en capital découlant de la vente d'une action. Le paragraphe 55(2) s'applique généralement lorsque l'objet du dividende (ou le résultat dans le cas d'un dividende réputé visé au paragraphe 84(3)) est de diminuer sensiblement le montant du gain en capital qui aurait été réalisé lors d'une vente d'une action à sa juste valeur marchande. Toutefois, le paragraphe 55(2) ne s'applique pas dans la mesure où la diminution du gain peut raisonnablement être attribuable à la partie du revenu, gagné ou réalisé par une société après 1971, se rapportant à l'action.

L'expression « revenu gagné ou réalisé par une société après 1971 » (qu'on appelle généralement « revenu protégé ») s'entend du revenu net d'une société à des fins fiscales, établi en fonction des rajustements prévus aux alinéas 55(5)*b*), *c*) ou *d*), selon le cas. Par conséquent, il faut d'abord déterminer le revenu net de la société à des fins fiscales conformément aux calculs prévus à l'article 3 de la Loi. (Voir *454538 Ontario Ltd. v. MNR*, 93 DTC 427, [1993] TCJ No. 107.) S'ajoutent à ce montant les rajustements expressément énoncés aux alinéas 55(5)*b*), *c*) ou *d*) de la Loi.

L'Agence du revenu du Canada (ARC) a longtemps affirmé que le revenu protégé contribue au gain en capital non réalisé sur les actions lorsque celui-ci est en main et peut être versé comme dividende aux actionnaires (communément appelé le « revenu protégé en main »). Par conséquent, pour calculer le montant du revenu protégé en main attribuable à une action donnée au cours de la période de détention pertinente, l'ARC affirmait qu'il fallait déduire du revenu protégé d'une société le montant d'un débours, réel ou éventuel, ou d'une dépense engagée au cours de la période de détention pertinente qui n'a pas été déduite dans le calcul du revenu net de la société et qui diminuerait le gain inhérent aux actions de la société. En outre, l'ARC affirmait qu'il fallait diminuer du revenu protégé en main le montant de tout revenu fictif (revenu qui ne provient pas de fonds effectivement touchés). Ces directives établies pour calculer le montant du revenu protégé en main de la société sont expliquées dans différents documents[1] présentés par les hauts fonctionnaires de l'ARC dans le cadre des conférences de l'Association canadienne d'études fiscales, et de nombreuses interprétations techniques diffusées depuis l'adoption du paragraphe 55(2) les complètent.

L'arrêt prononcé par la Cour d'appel fédérale dans *La Reine c. Kruco Inc.* (2003 DTC 5506, [2003] 4 CTC 185) annule plusieurs directives publiées par l'ARC se rapportant au calcul du revenu protégé en main

Pour vous servir encore mieux !
More Ways to Serve You!

Agence du revenu du Canada | Canada Revenue Agency

Canada

This publication is available in English.

attribuable à une action d'une société. À cet égard, le juge Noël a tenu les propos suivants à la fin du paragraphe 42 de ses motifs relativement au rajustement effectué sur le calcul du revenu protégé en main selon la méthode décrite dans les directives de l'ARC :

> « Pour résumer, le ministre n'est pas habilité à modifier le montant qui, par décision du Parlement, est réputé être un « revenu gagné ou réalisé » par une corporation [sic] privée aux fins du paragraphe 55(2). »

Le juge Noël a toutefois reconnu au paragraphe 41 de ses motifs que les sorties de fonds qui ont lieu après la détermination du revenu gagné ou réalisé de la société mais avant que le dividende ait été versé (par ex., les impôts et les dividendes) et qui servent à diminuer le revenu auquel le gain en capital peut être attribuable peuvent également être déduites dans le calcul du revenu protégé en main.

L'ARC reconnaît que, même si la décision rendue dans l'affaire *Kruco* exige le calcul du revenu gagné ou réalisé par une société privée selon l'alinéa 55(5)*c*), ce même raisonnement s'applique aussi au calcul du revenu gagné ou réalisé par une société résidente au Canada mais qui n'est pas une société privée selon l'alinéa 55(5)*b*).

La Cour d'appel fédérale a indiqué dans l'affaire *Kruco* qu'un montant ne sera généralement compris dans le revenu protégé d'une société que dans la mesure où il est inclus dans la détermination de son revenu net à des fins fiscales ou qu'il s'agit d'un rajustement expressément prévu aux alinéas 55(5)*b*) ou *c*). De même, un montant que la société déduit dans le calcul de son revenu net à des fins fiscales diminuera son revenu protégé. Dans les autres cas, le revenu protégé ne sera généralement diminué que par les sorties de fonds qui ont lieu après la détermination du revenu net mais avant que le dividende ait été versé (par ex., les impôts et les dividendes) dans la mesure où ces débours diminuent le revenu auquel le gain en capital peut être attribuable. L'ARC va se conformer à l'approche commandée par la Cour d'appel fédérale dans l'affaire *Kruco*.

Lorsque la société détient des actions d'une société étrangère affiliée, l'ARC estime qu'il y a toujours lieu de suivre l'arrêt prononcé par la Cour d'appel fédérale dans *Canada c. Brelco Drilling Ltd* [1999] 4 C.F. 35, 99 DTC 5253, [1999] 3 CTC 95.

Même si l'affaire *Kruco* a été décidée en faveur du contribuable, l'ARC reconnaît que sa nouvelle interprétation fondée sur l'arrêt *Kruco* peut causer du tort à certains contribuables; c'est pourquoi, en ce qui concerne les dividendes imposables reçus avant le 1er janvier 2007, elle autorisera le contribuable qui touche un dividende à choisir l'une des deux options suivantes :

a) le revenu protégé en main attribuable à l'action considérée est déterminé selon les anciennes directives de l'ARC décrites dans les publications et interprétations techniques mentionnées ci-dessus;

b) le revenu protégé attribuable à l'action considérée est déterminé en suivant la méthode commandée par la Cour d'appel fédérale dans l'affaire *Kruco*, également exposée ci-dessus.

L'option prévue au paragraphe a) ci-dessus pour la détermination du revenu protégé en main selon les anciennes directives de l'ARC pourra être exercée uniquement si le contribuable accepte l'ensemble des directives de l'ARC, c'est-à-dire non seulement les rajustements prévus dans les directives publiées par l'ARC qui sont à son avantage, mais également tout rajustement qui diminue son revenu protégé en main. Par exemple, un montant déjà accepté par l'ARC en tant qu'ajout au revenu protégé et qui n'est pas inclus dans le revenu protégé en vertu des alinéas 55(5)*b*) ou *c*) de la Loi (par ex., le montant que déduit la société à titre de déduction relative à des ressources) ne peut plus être compris dans le revenu protégé à moins que le contribuable accepte également de diminuer le revenu protégé en main de tout montant de rajustement à la baisse prévu dans les directives de l'ARC (y compris les dépenses non déductibles, par ex. les redevances à la Couronne).

Pour ce qui est des dividendes imposables touchés après 2006, il faudra déterminer le revenu protégé attribuable à l'action considérée conformément à la méthode commandée par la Cour d'appel fédérale dans l'affaire *Kruco*.

Établissement stable – Mise à jour de l'affaire *Dudney*

Contexte

En 2000, la Cour d'appel fédérale a rendu sa décision dans l'affaire *The Queen v. William A. Dudney*, (2000 DTC 6169) et la Cour suprême du Canada a rejeté la demande de la Couronne d'en appeler. La question à trancher était de savoir si M. Dudney, un ingénieur résident des États-Unis, était imposable au Canada sur

ses revenus gagnés au Canada. M. Dudney était un entrepreneur indépendant embauché par une entreprise (OSG) (une entreprise canadienne à l'époque) pour donner au personnel de la PanCanadian Petroleum Limited (PanCan) une formation dans un domaine de haute technologie. En vertu de l'article XIV de la Convention Canada-États-Unis, les revenus de M. Dudney seraient imposables au Canada uniquement si les revenus tirés de la formation donnée étaient attribuables à une base fixe qu'il pouvait utiliser régulièrement au Canada. (La Cour a déterminé qu'une base fixe était conceptuellement l'équivalent d'un établissement stable (« ES ») aux fins de l'article V et de l'article VII portant sur les bénéfices des entreprises.)

En vertu de son contrat, M. Dudney a travaillé dans les locaux de la PanCan pendant environ une année. Il exerçait ses activités dans les bureaux du personnel en formation, dans une salle de conférence ou dans une pièce avec d'autres consultants. M. Dudney ne pouvait pas utiliser ces locaux à d'autres fins commerciales et pouvait utiliser le téléphone uniquement pour des questions liées au contrat avec PanCan. Il pouvait avoir accès à l'immeuble uniquement pendant les heures normales de travail les jours de semaine. M. Dudney ne possédait pas de papier à en-tête de lettre ou de cartes de visite le liant à PanCan et son nom n'était affiché nulle part, même pas dans le tableau répertoire à l'entrée de l'immeuble de PanCan. Il préparait lui-même ses factures à domicile (au Canada) et les envoyait par télécopieur à OSG.

La Cour a conclu que les locaux de PanCan ne constituaient pas un ES (ou plutôt, une base fixe disponible régulièrement) pour M. Dudney et, par conséquent, ses revenus étaient exempts d'impôt au Canada en vertu de la Convention. La décision de la Cour d'appel fédérale se lit comme suit :

> « En conséquence, lorsqu'une personne se voit refuser l'avantage conféré par l'article XIV pour le motif qu'elle dispose de façon habituelle d'une base fixe au Canada, il faut se demander si cette personne y a exercé les activités de son entreprise durant la période pertinente. Les facteurs à prendre en considération comprennent l'utilisation effective des locaux qui, selon ce qui est allégué, constituent la base fixe de l'intimé, la question de savoir si et en vertu de quel droit la personne intéressée a exercé ou pouvait exercer un contrôle sur les locaux et la question de savoir jusqu'à quel point les locaux s'identifiaient objectivement à l'entreprise de la personne intéressée. **Cette liste ne se veut pas une liste exhaustive applicable dans tous les cas, mais elle est suffisante en l'espèce.** » [Emphase ajoutée]

La position de l'ARC sur le contrôle

Dans le numéro 22 du bulletin *Nouvelles techniques de l'impôt sur le revenu*, publié le 11 janvier 2002, on nous a demandé si l'ARC a accepté la décision *Dudney* pour déterminer s'il existait une « base fixe ». Nous avons donné la réponse suivante :

> « L'ADRC appliquera la décision rendue dans l'affaire *Dudney* dans les cas où l'on peut conclure, à partir des faits, que le contribuable n'exerce pas un contrôle matériel suffisant sur les locaux pour exploiter son entreprise dans un lieu particulier. Nous ne comptons pas porter devant les tribunaux une autre cause en nous servant de l'utilisation que fait le contribuable de locaux situés dans des lieux appartenant à une autre personne, à moins de pouvoir raisonnablement faire valoir, sur la base des faits particuliers, que le contribuable exerce de fait un contrôle matériel suffisant sur les locaux pour exploiter les aspects de son entreprise qui conviennent aux locaux. »

On nous a demandé récemment de fournir d'autres lignes directrices sur l'ES dans le contexte des fournisseurs de services non-résidents, en partie en raison de l'ambiguïté de la notion de « contrôle matériel », citée dans le numéro ci-dessus du bulletin *Nouvelles techniques de l'impôt sur le revenu*, et en partie en raison du fait que mettre l'accent sur le contrôle peut parfois être trompeur.

Pour clarifier, l'ARC a adopté la position selon laquelle l'analyse effectuée pour faire une détermination de l'ES ne devrait pas se terminer simplement parce que l'on a conclu à l'inexistence du contrôle légal. Le facteur de contrôle légal, tel qu'il est décrit dans la décision *Dudney*, est uniquement un des trois facteurs mentionnés par la juge pour étoffer sa décision et ces facteurs ne constituaient pas une liste exhaustive. Par conséquent, le fait de légalement exercer un contrôle sur un établissement n'est pas une exigence pour qu'une personne soit jugée comme ayant un ES au Canada, mais un facteur parmi d'autres.

Lors de l'établissement de l'existence d'un ES, de nombreux facteurs doivent être analysés, facteurs que l'on retrouve dans les Commentaires du Modèle de l'Organisation de coopération et de développement économiques (OCDE) qui sont tirés de la jurisprudence. Les facteurs les plus importants dans un cas particulier

dépendront de la nature de l'entreprise du contribuable. Lorsque les faits sont différents, d'autres facteurs pourraient supplanter ceux mentionnés par la juge dans la décision *Dudney*.

Exploiter une entreprise

Il semble que dans la décision *Dudney*, la juge ait accordé de l'importance au fait que M. Dudney n'a pas exploité dans les locaux de PanCan d'autres aspects de son entreprise si ce n'est la prestation de services. Du fait que, selon la définition de l'ES, il est clairement énoncé qu'un non-résident doit exercer tout **ou partie** de son activité dans une installation fixe d'affaires, nous sommes d'avis qu'un non-résident n'est pas requis d'exploiter tous les aspects de son entreprise au Canada pour être considéré comme ayant un ES au Canada. Être d'un avis différent ne pourrait que laisser entendre que seule l'administration centrale d'une entreprise serait jugée comme un ES et cela irait à l'encontre de l'objectif de l'article 5 (Établissement stable) et de l'article 7 (Bénéfices des entreprises) de nos traités, du fait que l'administration centrale d'une entreprise est généralement située dans l'État de résidence de la personne exploitant l'entreprise.

Jurisprudence provinciale

On doit se montrer prudent dans l'utilisation de la jurisprudence en matière de lois fiscales provinciales (comme l'affaire *Toronto Blue Jays Baseball Club v. Ontario*, 2005 O.J. No. 485) lors de l'analyse des conventions fiscales. La décision d'une cour d'une autre juridiction agit uniquement comme source convaincante. Le degré du pouvoir de persuasion dépend en grande partie de la similitude entre les deux législations ainsi que les principes interprétatifs applicables à chacune (les principes d'interprétation applicables aux conventions sont plus flexibles que ceux applicables aux lois nationales[2]). La définition d'un ES, en vertu de la réglementation fiscale provinciale, diffère de celle énoncée dans les conventions fiscales du Canada. Ces dérogations au concept de l'ES défini dans les conventions ne peuvent que mener à une analyse différente si ce n'est à une conclusion différente. Par exemple, d'après la *Loi sur l'impôt-santé des employeurs*, de l'Ontario, un ES « s'entend notamment des lieux fixes d'affaires », alors que d'après l'article 5 de nos conventions, « un |ES| désigne une installation fixe d'affaires par *l'intermédiaire de laquelle une entreprise / ... / exerce tout* ***ou partie*** *de son activité* ». Comme nous l'avons mentionné dans le paragraphe précédent, il ressort clairement de la définition de nos conventions qu'il suffit qu'une partie de l'activité d'une entreprise soit exercée à une installation d'affaires au Canada pour qu'elle soit considérée comme un ES. Aussi, la *Loi sur les impôts* et la *Loi sur la Régie de l'assurance-maladie du Québec* mentionnent le terme « établissement » plutôt qu'« établissement stable » et font des distinctions et des particularités dans la définition.

Cadre d'analyse de l'ES

Dans l'affaire *The Queen v. Crown Forest Industries* (95 DTC 5389), la Cour suprême du Canada a déclaré que le Modèle de convention fiscale sur le revenu et le capital, de l'OCDE (le « Modèle de l'OCDE ») a une valeur hautement persuasive dans l'interprétation des conventions fiscales et que, par conséquent, elle s'était beaucoup fiée au Commentaire du Modèle de l'OCDE pour rendre sa décision.

Par conséquent, l'ARC examine la question de savoir si un ES existe au Canada en tenant compte des faits précis d'une situation donnée à la lumière de l'énoncé particulier d'une convention, de la jurisprudence et du Commentaire du Modèle de l'OCDE.

Un ES est généralement défini en vertu de nos conventions comme « une installation fixe d'affaires par l'intermédiaire de laquelle une entreprise exerce tout ou partie de son activité ». Selon le Commentaire de l'article 7 du Modèle de l'OCDE, cette définition comprend les conditions suivantes :

(1) l'installation d'affaires doit exister;

(2) l'installation d'affaires doit être fixe;

(3) le non-résident doit exercer tout ou partie de son activité par l'intermédiaire de cette installation fixe d'affaires.

L'ARC croit que ces trois conditions constituent un cadre approprié pour effectuer l'analyse d'un ES et que tout facteur pertinent de détermination d'un ES doit être lié à l'une de ces trois conditions.

Exemples de facteurs

Les facteurs mentionnés ci-dessous peuvent aider à déterminer si ces conditions existent :

(1) **L'installation d'affaires existe-t-elle?**

Exemples

- **Disponibilité**. Si un non-résident n'est pas propriétaire ou locataire des lieux, dispose-t-il d'un espace quelconque? (Voir les paragraphes 4 à 4.5 du Commentaire de l'OCDE sur l'article 5.)

- **La présence d'un employé**. Un employé du non-résident peut-il utiliser un bureau à l'installation d'affaires d'une autre entreprise pour une longue période de temps? (Voir le paragraphe 4.3 du Commentaire de l'OCDE sur l'article 5.)

(2) **L'installation d'affaires est-elle fixe?**

Exemples

- **Durée**. Le non-résident exerce ses activités dans un lieu donné au Canada pendant combien de temps? (Voir le paragraphe 6 du Commentaire de l'OCDE sur l'article 5.)
- **Ensemble cohérent**. Si la nature des activités commerciales est telle que les activités sont souvent déplacées d'un lieu avoisinant à un autre, ces lieux constituent-ils un ensemble cohérent sur le plan commercial et géographique et, par conséquent, une installation d'affaires fixe à laquelle s'applique le test de durée? (Voir les paragraphes 5 à 5.4 du Commentaire de l'OCDE sur l'article 5.)
- **Récurrence**. La présence du non-résident au lieu au Canada est-elle récurrente? (Voir le paragraphe 6 du Commentaire de l'OCDE sur l'article 5 et l'affaire *Fowler v. MNR*, (90 DTC 1834).)

(3) **Le non-résident exerce-t-il tout ou partie de son activité par l'intermédiaire de cette installation d'affaires fixe?**

Exemples

- **Régularité des activités**. Le non-résident exerce-t-il son activité de façon régulière? (Voir le paragraphe 7 du Commentaire de l'OCDE sur l'article 5.)
- **Ampleur des activités**. De quelle ampleur sont les activités exercées au Canada en matière d'investissement, d'employés et de matériel présents et déployés à l'installation d'affaires au Canada? Par exemple, des personnes autorisées à exercer certaines des activités lucratives du non-résident étaient-elles présentes au lieu particulier au Canada? (Voir *Tara Exploration and Development Company Ltd v. MNR*, 70 DTC 6370.)
- **Fonctions**. Le lieu au Canada est-il un endroit où le non-résident exerce les fonctions les plus importantes de son activité commerciale? (Voir le paragraphe 4.5 du Commentaire de l'OCDE sur l'article 5.)

Autres exemples

- **Usage actuel du lieu**. Quel usage le non-résident fait-il actuellement du lieu au Canada qui est prétendument son installation d'affaires fixe? (Voir *The Queen v. William A. Dudney*, 2000 DTC 6169.)
- **Contrôle légal**. En vertu de quel droit reconnu par la loi le non-résident exerce-t-il ou pourrait-il exercer un contrôle sur le lieu au Canada? (Voir *The Queen v. William A. Dudney*, 2000 DTC 6169.)
- **Identification**. Dans quelle mesure le lieu au Canada est-il objectivement identifié aux activités commerciales du non-résident? (Voir *The Queen v. William A. Dudney*, 2000 DTC 6169.)

Différents facteurs pourraient être pertinents dans des cas différents. Tous les facteurs ne sont pas nécessairement applicables à tous les cas. Les commentaires ci-dessus visent uniquement à donner certains exemples de facteurs dont on pourrait tenir compte.

---

[1] *Capital Gains Strips : A Revenue Canada Perspective On the Provisions of Section 55*, présenté par J.R. Robertson lors de la conférence annuelle de l'Association canadienne d'études fiscales de 1981; *Section 55 : A Review of Current Issues*, présenté par Robert J.L. Read lors de la conférence annuelle de l'Association canadienne d'études fiscales de 1988; et *Income Earned or Realized : Some Reflections*, présenté par Michael Hiltz lors de la conférence annuelle de l'Association canadienne d'études fiscales de 1991.

[2] *Gladden Estate v. The Queen*, 85 DTC 5188 (CF 1re inst.), *Crown Forest Industries Limited c. La Reine*, [1995] 2 RCS 802 et la Convention de Vienne sur la loi des traités.